

Il consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici come fatto che non genera accisa: condizioni di applicazione dell'eccezione e limiti degli Stati all'equiparazione dei prodotti non classificati dalla Direttiva 2003/96/CE.

Benedetta Voltaggio

Con la [sentenza del 7 novembre 2019](#), resa nella causa C-68/18, *SC Petrotel- Lukoil SA contro Agenția Națională de Administrare Fiscală*, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affrontato alcune questioni interpretative relative all'art. 21, par. 3 della direttiva 2003/96/CE, del 27 ottobre 2003 recante la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità consumati nell'ambito di processi produttivi.

Ripercorrendo solo brevemente i fatti da cui originava la controversia, basti rilevare che la società SC Petrotel-Lukoil ("PLK") aveva subito una verifica fiscale da parte dell'amministrazione finanziaria della Romania, in esito alla quale quest'ultima aveva accertato che la società aveva consumato "olio combustibile 40/42S" e "olio combustibile semilavorato" come combustibile per riscaldamento tanto nei propri impianti tecnologici di produzione di prodotti energetici, quanto nella propria centrale termoelettrica al fine di ottenere vapore acqueo per la produzione di energia termica ed elettricità. La società, inoltre, aveva omesso di presentare, come previsto dalla normativa rumena, l'equiparazione dell'olio combustibile semilavorato ad un prodotto equivalente ai fini del suo assoggettamento ad accisa. Tale decisione era tuttavia stata ottenuta successivamente all'emissione dell'avviso di accertamento.

Ne era conseguito un recupero delle maggiori accise relative all'immissione in consumo dell'olio combustibile dei summenzionati prodotti energetici nella centrale termoelettrica appartenente alla PLK, con applicazione dell'accisa che grava sul gasolio.

Nell'ambito del giudizio instaurato dalla società avverso tale avviso, il giudice rumeno ha ritenuto di sottoporre alla Corte di Giustizia tre questioni pregiudiziali, e cioè:

1) se l'articolo 21, paragrafo 3, della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che esso osta a disposizioni o a prassi nazionali che consentono la tassazione dei prodotti energetici consumati, nel processo di produzione di ulteriori prodotti energetici e dell'elettricità, all'interno dello stesso stabilimento che ha prodotto tali primi prodotti energetici (prima questione pregiudiziale, cfr. punto 22 della pronuncia);

2) se l'articolo 2, paragrafo 3, della direttiva 2003/96, nonché il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a disposizioni o a prassi nazionali che prevedono, in assenza di presentazione di una domanda presso le autorità fiscali competenti volta alla classificazione ai fini dell'accisa di prodotti energetici, il cui livello di tassazione non è stato fissato da tale direttiva, l'applicazione dell'aliquota di accisa prevista per il gasolio e il mantenimento di tale aliquota, anche qualora sia stata successivamente ottenuta una decisione di classificazione che equipara tali prodotti all'olio combustibile (seconda e terza questione pregiudiziale congiuntamente esaminate, cfr. punto 49 della pronuncia).

Nel risolvere la prima questione pregiudiziale, la Corte ha innanzitutto rimarcato l'importanza di **individuare le finalità del consumo** per valutare se esso rientri nell'ambito di applicazione dell'eccezione di cui all'art. 21, par. 3, prima frase, della citata direttiva, a norma del quale

“Il consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici, non è considerato un fatto generatore d'imposta se il consumo riguarda prodotti energetici fabbricati all'interno dello stabilimento”.

Secondo i Giudici, solo il consumo di prodotti energetici connesso alla produzione di prodotti energetici può beneficiare dell'eccezione di cui all'art. 21, par. 3 cit., mentre esula dall'eccezione la fattispecie sottoposta al proprio esame, dove il calore prodotto nella centrale termoelettrica della ricorrente era utilizzato ai fini del riscaldamento dei propri locali.

Sulla base del medesimo principio, rientra invece nell'eccezione in parola il consumo della parte di prodotti energetici, all'interno della centrale termoelettrica, volto a produrre l'energia termica necessaria al processo tecnologico di fabbricazione degli stessi. Il solo fatto che il consumo ha luogo all'interno della centrale termoelettrica dello stabilimento non basta ad escludere l'operatività della norma. Essa mira infatti a limitare l'applicazione dell'eccezione ivi prevista ai soli casi in cui il consumo contribuisce al processo tecnologico di fabbricazione di prodotti energetici, senza attribuire alcuna rilevanza alle modalità di consumo dei prodotti energetici.

La decisione in commento offre l'occasione per fare il punto sulla corretta tassazione dell'elettricità prodotta nelle centrali ed utilizzata per il processo di produzione di prodotti energetici; nel prosieguo della sentenza, la Corte ha infatti rilevato la differente disciplina

prevista per il caso di consumo di prodotti energetici all'interno di una centrale termoelettrica ai fini della generazione di energia elettrica.

In proposito, è stato evidenziato che la natura derogatoria dell'art. 21, paragrafo 3, prima frase cit. ne impone un'interpretazione restrittiva, tale per cui deve **escludersi** che la quota di prodotti energetici consumati in una centrale termoelettrica ai fini della produzione di elettricità rientri nell'ambito di applicazione della norma.

Ed infatti, sebbene l'elettricità sia assoggettata a tassazione in base alla direttiva 2003/96, essa non rientra tra i prodotti energetici elencati all'art. 2, paragrafo 1, della medesima direttiva, ma è oggetto di regolamentazione a sé stante. L'espressione «prodotti energetici», contenuta nell'articolo 21, paragrafo 3, prima frase, della direttiva 2003/96, porta quindi a ritenere non compresa tra essi l'elettricità.

Estendere l'eccezione anche all'elettricità prodotta e utilizzata ai fini della produzione di prodotti energetici, priverebbe inoltre di efficacia pratica la previsione di cui all'art. 21 paragrafo 3, seconda frase, secondo cui

“gli Stati membri hanno la facoltà di considerare, in particolare, che il consumo di elettricità ai fini della produzione di prodotti energetici non sia un fatto generatore d'imposta”.

Infine, una siffatta interpretazione potrebbe pregiudicare la realizzazione degli obiettivi perseguiti dall'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, della medesima direttiva introdotto proprio al fine di evitare le distorsioni della concorrenza e prevenire la disparità di trattamento che si creerebbe tra enti che producono internamente l'elettricità di cui hanno bisogno e quelli che ricorrono ad un approvvigionamento presso terzi ai fini della loro produzione di prodotti energetici.

Pertanto, il consumo di prodotti energetici all'interno di una centrale termoelettrica ai fini della generazione di energia elettrica non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 21, paragrafo 3, della suddetta direttiva, bensì in quello delle sue disposizioni concernenti la produzione di elettricità di cui all'art. 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della medesima direttiva, ai sensi delle quali i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità nonché l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre elettricità sono

esenti da tassazione.

Alla luce di tali argomentazioni, la Corte ha risposto alla prima questione dichiarando che

“l’articolo 21, paragrafo 3, della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che esso osta a disposizioni o a prassi nazionali che prevedono la tassazione di prodotti energetici consumati all’interno della centrale termoelettrica dello stabilimento in cui essi sono stati fabbricati, purché tale consumo sia volto a produrre prodotti energetici generando l’energia termica necessaria al processo tecnologico di fabbricazione di detti prodotti. Tale interpretazione non pregiudica l’applicazione, in linea di principio, dell’articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva alla quota di prodotti energetici consumati ai fini della produzione di elettricità”.

Veniamo ora alla seconda e alla terza questione, esaminate congiuntamente, aventi ad oggetto il diverso tema dell’applicazione dell’art. 2, par.3, della direttiva 2003/96/CE per la tassazione dei prodotti energetici per i quali non è prevista alcuna aliquota specifica e che, ai sensi della menzionata norma, sono tassati in relazione al loro uso, all’aliquota applicabile al combustibile per riscaldamento o carburante per motori equivalente.

In particolare, è stato richiesto alla Corte di verificare se viola il principio di proporzionalità e la normativa comunitaria l’applicazione da parte di uno Stato membro dell’aliquota di accisa prevista per il gasolio anche per i prodotti energetici il cui livello di tassazione non è stato fissato dalla direttiva in mancanza di una domanda di classificazione da parte del contribuente, o laddove la decisione di equiparazione dell’olio combustibile semilavorato all’olio combustibile sia intervenuta in un momento successivo per un inadempimento ad esso imputabile.

Il fondamento dell’*iter* argomentativo condotto dai Giudici per dare risposta positiva ai quesiti è la prevalenza del principio secondo cui **i prodotti energetici devono essere tassati in relazione al loro effettivo utilizzo**, tenendo conto, in particolare, della differenza tra i carburanti per motori e i combustibili per riscaldamento.

Sebbene il controllo circa l’effettivo utilizzo dei prodotti energetici è rimesso al potere discrezionale degli Stati membri, tale potere non può mai superare o mettere in discussione il predetto principio. Da qui la decisione di ritenere in contrasto con esso normative e prassi

nazionali che determinano l'applicazione di una tassazione per i prodotti energetici che non corrisponde al loro uso effettivo, il che avviene in particolare quando, come nel caso di specie, detti prodotti sono oggetto di una successiva equiparazione.

La Corte di Giustizia confuta, inoltre, la tesi dell'amministrazione rumena, secondo cui la decisione di applicare ai prodotti energetici l'aliquota prevista per il gasolio in assenza di una specifica domanda di classificazione da parte del contribuente si fonderebbe sul primario obiettivo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale. A parere dei Giudici, questa posizione non è condivisibile, perché farebbe conseguire a inosservanze di obblighi meramente formali - come la presentazione di una domanda di classificazione del prodotto energetico - la violazione della direttiva stessa e delle norme ivi previste che stabiliscono i requisiti sostanziali per la tassazione dei prodotti energetici.

L'art. 2 del par. 3 della Direttiva individua infatti come presupposti sostanziali per la sua applicazione unicamente i) l'uso effettivo in quanto combustibile per riscaldamento o carburante per motori dei prodotti energetici e ii) la loro identificazione con quello dei carburanti per motori o dei combustibili per riscaldamento il cui livello di tassazione è fissato in detta direttiva e al quale essi si sostituiscono effettivamente nel loro uso o, in difetto, quello che, in considerazione delle sue proprietà e della sua destinazione, risulti ad essi il più prossimo.

Non rientra, quindi, in tali presupposti sostanziali la presentazione della domanda di classificazione, avente unicamente lo scopo di consentire alle autorità fiscali di controllare il rispetto da parte degli operatori dei requisiti sostanziali.

Per quanto sopra esposto, la Corte di Giustizia ha stabilito che

“l'articolo 2, paragrafo 3, della direttiva 2003/96, nonché il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a disposizioni o a prassi nazionali che prevedono, in assenza di presentazione di una domanda, presso le autorità fiscali competenti, volta alla classificazione ai fini dell'accisa di prodotti energetici il cui livello di tassazione non è stato fissato da tale direttiva, l'applicazione dell'aliquota di accisa prevista per il gasolio e il mantenimento di tale aliquota, anche qualora sia stata successivamente ottenuta una decisione di classificazione che equipara tali prodotti all'olio combustibile”.

Con la sentenza in esame la Corte torna, quindi, a pronunciarsi sul rapporto tra la Direttiva 2003/96 e le disposizioni nazionali che introducono obblighi procedurali in capo ai contribuenti ai fini dell'applicazione della disciplina comunitaria. In proposito, si è visto come i Giudici abbiano inteso ancora una volta ribadire che le disposizioni sulla tassazione dei prodotti energetici rinvenibili dalla Direttiva prevalgono sull'esigenza, sia pur di primaria rilevanza, di prevenzione di frodi fiscali legate, in particolare, all'utilizzo di prodotti tassati all'aliquota prevista per i combustibili per riscaldamento quali carburanti per motori, per i quali le aliquote fiscali sono molto più elevate.

Detto principio è stato sancito dalla Corte di Giustizia già in una sua precedente pronuncia (cfr. [sentenza del 2 giugno 2016, C-418/14, ROZ-ŚWIT](#)), nel quale il legislatore polacco aveva introdotto un obbligo di informazione in capo al venditore in merito ai prodotti energetici successivamente alla loro vendita.

Anche in quel caso, la Corte evidenziò la necessità di interpretare le norme interne alla luce del principio di proporzionalità, tale per cui il mancato rispetto degli obblighi introdotti dagli Stati membri finalizzati alla prevenzione di frodi fiscali, non possono comunque comportare una tassazione di prodotti utilizzati come combustibili per riscaldamento all'aliquota prevista per i carburanti per motori.

In tale contesto, appare comunque doveroso rammentare che, sebbene gli Stati non possano prevedere una tassazione dei prodotti in modo non conforme alle disposizioni della direttiva 2003/96, resta salvo il proprio potere sanzionatorio delle condotte omissive o tardive dei contribuenti che non assolvano o – come nel caso di specie – adempiano tardivamente agli obblighi previsti dalla normativa interna.